

## Auditoria Externa numa Empresa na Área do Turismo

### *External Audit in a Tourism Company*

Antonieta Almeida<sup>1</sup>; Adolfo Rocha<sup>2</sup>; Beatriz Pestana<sup>3</sup>; Carina Santos<sup>4</sup>; Carmelita Barros<sup>5</sup>; Emily Sargo<sup>6</sup>; Inês Pereira<sup>7</sup>; Marlene Vieira<sup>8</sup>; Lívio Melim<sup>9</sup>; Pedro Martins<sup>10</sup>.

<sup>1</sup>E-mail: [antonietaalmeid@gmail.com](mailto:antonietaalmeid@gmail.com)

<sup>2</sup>E-mail: [arocho@afa.pt](mailto:arocho@afa.pt)

<sup>3</sup>E-mail: [bea\\_stefani\\_faria@hotmail.com](mailto:bea_stefani_faria@hotmail.com)

<sup>4</sup>E-mail: [carinaraquel89@hotmail.com](mailto:carinaraquel89@hotmail.com)

<sup>5</sup>E-mail: [carmelitabarros@sapo.pt](mailto:carmelitabarros@sapo.pt)

<sup>6</sup>E-mail: [emilydpsargo@hotmail.com](mailto:emilydpsargo@hotmail.com)

<sup>7</sup>E-mail: [inespereira2@hotmail.com](mailto:inespereira2@hotmail.com)

<sup>8</sup>E-mail: [marlenesa9@gmail.com](mailto:marlenesa9@gmail.com)

<sup>9</sup>E-mail: [livio.melim@gmail.com](mailto:livio.melim@gmail.com)

<sup>10</sup>E-mail: [pedromartins888@hotmail.com](mailto:pedromartins888@hotmail.com)

Instituto Superior de administração e Línguas  
(ISAL)

**Resumo:** A globalização e o desenvolvimento rápido da tecnologia tornam os mercados da atualidade altamente competitivos e as organizações sentem a necessidade de responder adequadamente às realidades que lhes são impostas. A auditoria vem assim colmatar a necessidade das organizações transmitirem a informação aos *stakeholders* de uma forma clara e credível. De acordo com os teóricos da área financeira, em geral, a auditoria é considerada uma mais-valia para as empresas, uma vez que esta gera confiança por parte dos utilizadores no que diz respeito à informação que lhes é transmitida. Deste modo, o presente artigo procura efetuar uma análise, por intermédio da revisão bibliográfica e de peças financeiras realizadas numa empresa, na área do turismo, a partir de uma auditoria efetuada, com o objetivo de identificar aspetos que possam vir a ser melhorados e tidos em consideração em auditorias futuras.

**Palavras-chave:** Auditoria; Normas de Contabilidade; Mercados; *Stakeholders*.

**Abstract:** Globalization and the rapid development of technology make today's markets highly competitive and organizations feel the need to respond appropriately to the realities that are imposed on them. The audit thus addresses the need for organizations to communicate information to stakeholders in a clear and credible way. According with theoretical specialists in the field of Finance, in general, audit is considered as an added value for companies, since auditing generates trust on users regarding the information transmitted to them. This study aims to analyze, through a bibliographical revision and a financial report accomplished in a tourism company by an audit, identifying aspects that may be improved in future audits.

**Keywords:** Audit; Accounting Standards; Market; *Stakeholders*.

## 1. INTRODUÇÃO

Numa breve apresentação deste artigo, dir-se-á que o mesmo tem como objeto de estudo o relatório de auditoria financeira e a problemática que o envolve dentro de uma organização, concretamente uma empresa na área do turismo.

Guimarães (1998) defende que a auditoria financeira baseia-se essencialmente na análise das demonstrações financeiras (DF's) de acordo com as normas a aplicar, visando a emissão de um parecer sobre as mesmas em conformidade com a verdadeira situação económica e financeira da empresa. Na mesma linha de pensamento, Pereira et al. (2004) mencionam que a emissão da opinião do auditor deve conter de forma clara e explícita todas as razões que fundamentam o seu parecer.

Na perspetiva de Barboza et al. (2009), a auditoria é o levantamento, o estudo e a avaliação de transações, procedimentos, operações, rotinas e também das DF's de uma entidade. As contribuições teóricas e epistemológicas apontam para a importância dos relatórios de auditoria financeira, vistos como medida de qualidade financeira. Segundo Heliodoro (2014), o relatório de auditoria financeira representa a materialização do produto final de uma auditoria externa e independente.

Assim, procurámos analisar o relatório referente a uma Revisão de Contas de uma empresa na área do turismo (concretizou-se unicamente um estudo de caso), procurando apresentar eventuais melhorias que sirvam para a elaboração de relatórios de auditorias futuras.

## 2. ENQUADRAMENTO TEÓRICO

### AUDITORIA

Numa época em que os mercados estão cada vez mais concorrenciais e competitivos, é importante para as empresas submeter os seus processos a uma avaliação periódica. Só assim poderão responder às exigências que lhe vão sendo impostas. Segundo Grateron et al. (2003), a mudança dos negócios, a globalização e o desenvolvimento tecnológico ocorrem com muita rapidez, deixando as empresas mais vulneráveis e obrigando-as a uma concorrência mais agressiva.

Existe a necessidade dos utilizadores acreditarem na informação que está sendo prestada (Alves, 2015). O mesmo autor acrescenta ainda que tal informação deverá ser o espelho

da realidade da empresa que a faculta, bem como também deve refletir a sua posição financeira e resultados. Grateron et al. (2003) menciona que, na visão dos *stakeholders*, a atuação do auditor é sinónimo de confiança e credibilidade.

Segundo a perspetiva de Alves (2015), uma possível definição para o conceito de auditoria é: um processo de exame sistemático e cuidadoso relativo às atividades desenvolvidas na empresa, a fim de verificar se elas estão sendo executadas de acordo com o que foi estabelecido previamente, se foram implementadas de forma eficaz e se estão em conformidade com o cumprimento dos objetivos.

Flozino et al. (2014) defende que, tendo em conta o objeto e objetivos, a auditoria pode classificar-se em: auditoria financeira ou interna.

A realização de auditoria financeira não elimina a necessidade de se efetuar uma auditoria interna, uma vez que ambas apontam para a sugestão de melhorias para as deficiências encontradas de acordo com o seu objeto de análise (Crepaldi, 2015).

Crepaldi (2015) afirma que a auditoria financeira ou externa é efetuada por profissionais independentes sem qualquer ligação com a empresa. E tem como finalidade aumentar o grau de confiança dos utilizadores da informação na mensuração de um determinado assunto (Alves, 2015). Já para o autor Guimarães (1998), como já referido anteriormente, o objetivo principal da auditoria financeira é o da busca da verdadeira e apropriada imagem da entidade.

A auditoria pode ser vista como um trabalho que auxilia a empresa, levando-a à melhoria dos seus processos. Permite à organização analisar a conformidade entre o que é planeado e o que é efetivamente executado, tendo em vista que as propostas e apreciações resultantes da mesma são fundamentadas nas boas práticas de qualquer mercado. E o sector do turismo não é alheio a esta realidade.

## AUDITORIA EM PORTUGAL

A auditoria em Portugal tem como suporte a Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (OROC). O Conselho Nacional de Supervisão de Auditoria (CNSA), criado pelo Decreto-Lei n.º 225/2008, de 20 de novembro, visa regular os serviços da auditoria de forma a promover qualidade e confiança dos mercados da auditoria. As suas funções transitaram para a Comissão do Mercado de Valores Mobiliários a 1 de janeiro de 2016 (Lei n.º 148/2015, de 9 de setembro).

Segundo Duarte (2010), todas as auditorias e a revisão Legal às contas das empresas estão sujeitas ao controlo da Ordem e à disciplina normativa, o que significa que a área da auditoria está fortemente regulamentada, quer seja no âmbito da prestação dos serviços, quer seja a nível profissional dos seus membros. Esta regulamentação dos serviços de auditoria é definida pelos seguintes factores: a matéria a ser analisada, ou seja o tipo de trabalho a ser efetuado, as condições a serem respeitadas e as pessoas aptas para a execução do trabalho em questão.

Os *stakeholders* tomam decisões mais sustentadas quando existe uma revisão às contas, pois a auditoria, segundo os teóricos em geral, é vista como um trabalho que garante credibilidade da informação financeira prestada pelas empresas.

O novo Estatuto da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas (EOROC), aprovado pela Lei n.º 140/2015, de 7 de setembro, estabelece que a revisão legal das contas passe a ser realizada de acordo com as normas internacionais de auditoria (“ISA”) (art. 45.º, EOROC), existindo a possibilidade de normas nacionais, apenas quando a matéria a auditar não estiver prevista nas normas internacionais ou quando a lei nacional exigir requisitos adicionais.

Crepaldi (2009), citado por Assis et al., (2014), assegura que a observância das normas leva à realização de trabalhos completos e objetivos com resultados que refletem zelo e honestidade.

## **O PAPEL DOS AUDITORES EXTERNOS/ REVISORES OFICIAIS DE CONTAS**

Segundo Cavalcanti, citado por Assis et al. (2014), o auditor externo, para assumir a responsabilidade da auditoria, deve ter conhecimento da atividade da entidade auditada de forma suficiente para que lhe seja possível identificar e compreender as transações realizadas pela mesma e as normas da contabilidade aplicadas, que possam ter efeitos relevantes sobre a posição patrimonial e financeira da entidade. Grateron et al. (2003) defende que dificilmente se consegue falar da atividade do auditor sem relacionar o termo responsabilidade. Guimarães (1998) menciona que o auditor externo necessita de documentar o seu trabalho a fim de servirem de prova do trabalho executado. No que

diz respeito ao papel de auditor, segundo Costa (2014: p.131), citado por Reis (2016), é “aquele que revê”.

A Revisão Legal das Contas das entidades quer sejam públicas ou privadas são da responsabilidade dos Revisores Oficiais de Contas e dos Auditores. De acordo com os artigos 278.º, 413.º e 414.º do Código das Sociedades Comerciais (CSC), a revisão legal das contas é exigida a todas as Sociedades Anónimas e às Sociedades por Quotas quando estas não tenham conselho fiscal e em dois períodos consecutivos, sejam ultrapassados dois dos três seguintes limites (n.º 2, artigo 262.º do CSC): a) Total do balanço: 1.500.000 euros; b) Total das vendas líquidas e outros proveitos: 3.000.000 euros; c) Número de trabalhadores empregados em média durante o exercício: 50.

Grateron et al. (2003) menciona que no trabalho do auditor é exigido pela norma internacional a apresentação de um relatório com uma opinião independente e imparcial sobre o resultado da auditoria/revisão feita.

## **PRINCÍPIOS, NORMAS E DIRETIVAS DE AUDITORIA**

Existem vários os regulamentos e normas que servem de suporte aos auditores e revisores oficiais de contas no exercício da profissão auditoria. Paralelamente às Normas Contabilísticas de Relato Financeiro (NCRF) e da legislação fiscal aplicável, revisores e auditores aplicam as Normas Técnicas e as Diretrizes de Revisão/Auditoria da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas que, a partir de 2016, entrou em vigor, pela Lei 140/2015 de 7 de setembro, no qual estipula no nº 6 do art.º 45 a aplicação das Normas Internacionais de Auditoria.

Em 1987 foi aprovado o Código de Ética e Deontologia Profissional dos Revisores Oficiais de Contas (CEDP), que tem vindo a sofrer revisões *a posteriori*, estabelecendo as diretrizes de conduta dos Revisores Oficiais de Contas.

## **RELATÓRIOS DE AUDITORIA FINANCEIRA**

A autora Heliodoro (2014) define “relatório de auditoria” como um documento onde o auditor expressa todo o seu trabalho através da opinião (ou impossibilidade de opinião) que emite acerca das demonstrações financeiras da empresa onde decorre a auditoria.

Johnson, Khurana & Reynolds (2002), citado por Heliodoro (2014), mencionam que os relatórios de auditoria financeira são os principais suportes de comunicação com os

vários Utilizadores e, deste modo, a opinião do auditor é considerada uma fonte a ser utilizada para avaliar se as informações espelham a realidade financeira e económica da empresa. Na perspetiva do autor Alberton (2002), no final dos trabalhos realizados pelos auditores são emitidos relatórios, conhecidos como relatórios de auditoria financeira, sendo considerados pelo autor como o produto da auditoria.

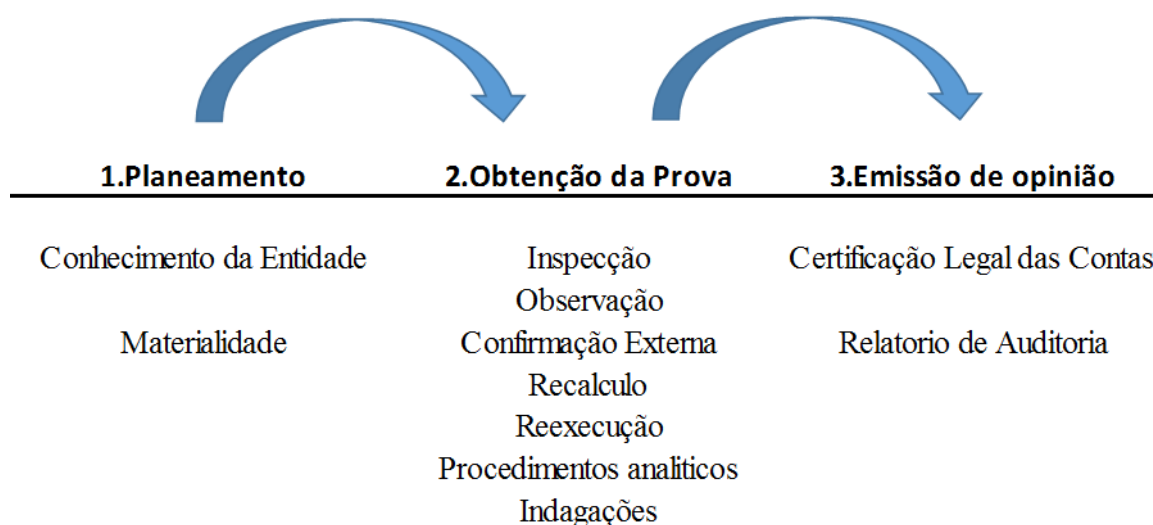
Heliodoro (2014) defende que o serviço da auditoria é encarado pela sociedade como uma função pública. Deste modo, a autora considera que o conteúdo do relatório de auditoria financeira deve ser melhorado e aumentado, caso possua incongruências no processo de comunicação entre o auditor e os respetivos *stakeholders*, criando assim um *gap* de comunicação, Heliodoro (2014).

## TRABALHO DE AUDITORIA

O objetivo final do auditor é emitir a sua opinião profissional e independente, se as DF's que examinou apresentam, ou não, de forma verdadeira e apropriada, a posição financeira da empresa e se estão de acordo com a estrutura de relato financeiro aplicável.

Para que o auditor emita esse parecer com uma segurança aceitável, é necessário que este realize um trabalho pormenorizado e rigoroso às DF's, bem como a obtenção de informação sobre a entidade em análise.

No processo de revisão às DF's, destacam-se as seguintes fases:



Fonte própria.

### **Planeamento**

O auditor deverá iniciar a seu trabalho com o planeamento, ou seja, definir as ações que irá realizar. De acordo com a ISA 300, planejar uma auditoria consiste em “estabelecer uma estratégia global de auditoria para o trabalho e desenvolver um plano de auditoria”. O auditor avaliará a extensão do seu trabalho que dependerá da dimensão da entidade, do conhecimento do negócio, da eficácia do controlo interno, da compreensão dos sistemas Contabilísticos, entre outros factores. É ainda nesta etapa que o auditor apreciará o risco de distorções materiais das DF's, definirá a natureza dos procedimentos a aplicar, bem como determinará a materialidade de acordo com a ISA 320.

### **Prova**

A obtenção da prova de revisão às DF's permite, por um lado, validar se as asserções às DF's estão corretas, e por outro lado, salvaguarda o trabalho realizado pelo auditor, apresentado provas obtidas no decorrer do seu trabalho que permitirão fundamentar a sua opinião.

A ISA 500 define “prova de auditoria” como “informação usada pelo auditor para chegar às conclusões sobre as quais baseia a sua opinião. A prova de auditoria inclui não só a informação contida nos registos contabilísticos subjacentes às demonstrações financeiras, mas também informação de outras fontes”.

Segundo Costa (2014), procedimentos em auditoria são métodos ou técnicas utilizados pelos auditores na realização do seu exame.

A ISA 500 contempla os seguintes procedimentos: inspeção, observação, confirmação externa, recálculo, reexecução, procedimentos analíticos e indagação.

É de salientar que os procedimentos aplicados pelo auditor para obtenção de prova são geralmente realizados com recurso a amostragem. De acordo com a ISA 530, “o auditor deve determinar uma dimensão de amostra suficiente para reduzir o risco de amostragem para um nível aceitavelmente baixo”.

### **Relatório de Auditoria**

Como mencionado anteriormente, o relatório de auditoria financeira é a peça mais importante da Auditoria, a norma que serve de base para a sua emissão é a atual ISA 700. Em termos de responsabilidades da gestão pelas DF's, o atual relatório de auditoria declara que o órgão de gestão é responsável pela preparação e apresentação apropriada das DF's, de acordo com as *International Financial Reporting Standards*, assim como pelo controlo interno que considerar ser necessário para a preparação das DF's. No entanto, o auditor declara que é da sua responsabilidade expressar uma opinião sobre as DF's, baseando-se de acordo com as ISA em vigor.

Opinião			
Modificada - ISA 705		Não Modificada	
<b>Com Reservas</b> - Quando as distorções são relevantes, mas não generalizadas nas DF's. Quando não é possível obter evidência apropriada e suficiente para fundamentar a sua opinião, mas ele conclui que os possíveis efeitos de distorções não detectadas sobre as DF's, se houver poderiam ser relevantes, mas não generalizados.	<b>Opinião adversa</b> - Quando as distorções são relevantes e generalizadas nas DF's	<b>Escusa de Opinião</b> - Devido à impossibilidade de obter evidência de auditoria apropriada e suficiente	<b>Limpa</b> - Quando conclui que as DF's estão preparadas em todos os aspectos materiais, de acordo com o referencial de relato aplicável

Fonte própria.



### 3. ANÁLISE AO RELATÓRIO E CONTAS DA EMPRESA

#### Enquadramento da empresa

A empresa “Hotelmar” dedica-se à atividade de hotelaria, na Ilha da Madeira, possui uma quota de mercado de 7% e é o 3.º maior grupo hoteleiro do Funchal. Considerando os desafios futuros, tendo em conta a Estratégia definida para a Madeira, e em linha com a RIS3, foram definidas as seguintes metas:

- Aumento do nível de satisfação do turista de 70% para 85%;
- Aumento da entrada de turistas de 1.6M para 2.0M;
- Aumento das dormidas de Turistas de 6.4M para 8.4M;
- Aumento da taxa de ocupação dos empreendimentos turísticos de 60% para 68%;
- Diminuição da taxa de sazonalidade de 34% para 30%;
- Criação de mais 3000 postos de trabalho em diversas áreas;
- Aumento do Rev-PAR de 34.8 € para 59,6€.

Este grupo decidiu participar neste desafio e alavancar alguns dos principais factores positivos de diferenciação do turismo da região.

Seguindo a sua visão e orientação estratégica definida para o setor, decidiu investir em diferentes áreas no sentido de modernizar e tornar o seu produto mais atrativo e competitivo, proporcionando uma estadia com história, num ambiente cultural rico, com uma gastronomia atrativa e uma paisagem agradabilíssima. Privilegiando as boas práticas **ambientais**, a empresa aposta na certificação de um sistema de gestão *Biosphere Responsible Tourism*.

## Análise ao Relatório de Gestão e Demonstrações Financeiras

### Área A – ATIVO NÃO CORRENTE

#### Ativos Fixos Tangíveis, depreciações e perdas por imparidade

Ativo Não Corrente	Posição 31/12/2013	EXERCÍCIO DE 2014			Posição 31/12/2014
		AQUISIÇÕES	Correções	Deprec.	
Ativo Bruto	19 922 625,92	5 659,53	-7 865,39	0,00	19 920 420,06
Depreciações Acumuladas	-16 425 953,60		-19 668,73	-493 265,12	-16 938 887,45
Valor Líquido	3 496 672,32				2 981 532,61

Ativo Não Corrente	Posição 31/12/2014	EXERCÍCIO DE 2015			Posição 31/12/2015
		AQUISIÇÕES	Correções	Deprec.	
Ativo Bruto	19 920 420,06	4 930 323,15	-2 378 744,51	0,00	22 471 998,70
Depreciações Acumuladas	-16 938 887,45		2 378 744,51	-493 060,05	-15 053 202,99
Valor Líquido	2 981 532,61				7 418 795,71

Analisando e comparando com o ano anterior:

Nesta área, verificou-se um aumento da rubrica Ativos Fixos Tangíveis em curso, relacionado com a remodelação geral do hotel.

O nível das depreciações no ano em análise é muito idêntico ao valor do ano transato, pelo facto das aquisições ainda estarem classificadas “em curso”, portanto ainda não contribuem para a atividade, assim como os ativos abatidos estarem totalmente depreciados.

#### Propriedades de Investimento:

As Propriedades de Investimento têm sido ajustadas ao justo valor de mercado, neste exercício foi revalorizado em +1.171.341, 51 €, atingindo o valor de 9.421.341,50 €, (Nota 8), trata-se de um terreno, que já foi alvo de duas revalorizações, uma em 2011 onde atingiu o valor de 8.250.000,00€.

**Outros Ativos Financeiros:**

Esta rubrica (Nota 10) evidencia empréstimos a empresas do grupo, na qual detém uma quota de 72.92% no capital da sociedade, a qual está registada pelo método da equivalência patrimonial, com base nas DF's desta subsidiária a 31 de dezembro de 2015, as quais não estavam auditadas. Em termos acumulados o valor das dívidas desta subsidiária já atinge no final do exercício em análise o montante de 1.014.343 €. Encontra-se incluído nesta rubrica o valor de 2.078,86 € referente ao Fundo de Compensação dos trabalhadores.

**Ativos por Impostos Diferidos:**

Esta prática de procedimento interno, ou seja, a contabilização de acordo com a NCRF 25, tem por base a IAS 12, cujo objetivo é o de prescrever o tratamento contabilístico de consequências fiscais de transações e de outros acontecimentos reconhecidos no capital próprio. Esta norma trata também o reconhecimento dos ativos por impostos diferidos, provenientes de perdas fiscais não usadas ou de créditos fiscais não usados, da apresentação de impostos sobre o rendimento nas DF's. da divulgação da informação relacionada com impostos sobre o rendimento.

**Área B – ATIVO CORRENTE****Inventários:**

O saldo desta conta, no valor de 64.205,04€, apresenta um decréscimo de 35,95%, quando comparando com o ano anterior. Não se verificou qualquer necessidade de constituir imparidades nesta rubrica.

**Ativo Corrente/Clientes, vendas e prestações de serviço:**

Ativo Corrente	2014	2015	Variação 2014 / 2015
Cientes	1.458.295	917.033	-37%
Imparidades de dívidas a receber (perdas / reversão)	7.678	-60.985	794%
Rendimentos e gastos	2014	2015	Variação 2014 / 2015
Vendas, prestação de serviços	6.470.111	6.301.010	-3%

No quadro acima, verifica-se uma reduzida variação negativa nas vendas, mas em termos de clientes apresenta uma melhor performance. Contudo, esta redução é ilusória, pois está relacionada com anulação de saldos de clientes, conforme o mapa auxiliar:

Perdas por imparidades acumuladas	2014	2015	Variação 2014 / 2015
Saldo em 1 de janeiro	1.597.889	1.590.211	
Reforço	-	74.484	-
Reversões em resultados	-7678	-13499	
Anulação de saldos clientes	-	-518.653	
Totais	1.590.211	1.132.543	-29%

**Estado e Outros Entes Públicos:**

Os valores Ativos incluídos nesta rubrica refletem valores relacionados com IRC e IVA, no valor de 89.402,84€. Verifica-se que o saldo de abertura de 43.340,17€ diz respeito a valores de IRC que transitam do ano anterior.

**Outras Contas a Receber:**

O saldo desta rubrica apresenta no ano em análise 623.662,35 €, quando comparado com 90.218,18 € no ano transato. Esta variação é explicada na (Nota 16.2) do anexo às DFs., cujo impacto está relacionado com Adiantamentos a Fornecedores de Imobilizado no valor de 484.619,14 € (situação normal tendo em conta a fase de investimento).

**Diferimentos:**

O saldo apresentado nesta rubrica é apenas 6.835,93 €, pelo que o auditor apenas verificou a sua ocorrência e adequada classificação.

**Ativos financeiros detidos para negociação:**

O saldo apresentado nesta conta no ano em análise, no valor de 19.440,00 €, não reflete qualquer alteração face ao ano transato. O mesmo está relacionado com as ações detidas da Lisgarante, procedimento normal aquando da contratação do empréstimo PME Investe III-Turismo.

**Caixa e Depósitos bancários:**

Verifica-se um aumento significativo do saldo de caixa, cerca de 49.251,93€. Consideramos que o auditor verificou todos os procedimentos específicos de obtenção de prova:

Meios Financeiros Líquidos	31/12/2015	31/12/2014
Caixa	↓ 780,00	↓ 1 170,00
Depósitos à Ordem	↑ 63 703,77	↓ 14 061,84
<b>TOTAL</b>	<b>↑ 64 483,77</b>	<b>↓ 15 231,84</b>

**Área C - Capital Próprio**

Transações e acontecimentos materiais sobre a posição financeira e o desempenho financeiro:

- O Capital da Empresa, não teve qualquer alteração, encontra-se totalmente subscrito e realizado no montante de 5.437.051,44 €, sendo representado pelo mesmo número de ações, emitidas ao portador de valor nominal igual a um cêntimo;
- Outros instrumentos de Capital Próprio, no valor de 50.000€, também não sofreram qualquer alteração;
- Reservas Legais também se mantiveram estáveis no valor de 431.810,22 €;
- Verificou-se uma variação positiva em Outras Reservas no valor de 7.727 €, que está relacionada com o Fundo de Reserva do Time Share, pelo que atingiu esta rubrica o valor de 47.011,46 €, em linha com a evolução verificada no ano anterior;
- Após a confirmação do saldo do ano anterior na rubrica Resultados Transitados, com saldo inicial no valor de 4.081.174,05 €, verificaram-se várias alterações, com materialidade elevada. Confirmando-se o saldo final inscrito nas DF's., no valor de 4.206.610,50€. A rubrica de Ajustamento em Ativos Financeiros está relacionada com a aquisição da quota de 72,92% pelo valor inicial de 875.000 €, cujos prejuízos ao longo de vários anos já ultrapassaram o valor da respetiva empresa e não apresenta por isso qualquer variação com o ano anterior.
- Excedentes de Revalorização apresentam uma variação negativa relacionada com o reforço do ajustamento por imposto diferido no valor de 245.982€ sobre a revalorização efetuada ao património na rubrica Propriedades de Investimento 1.171.342 €.

## **Área D – PASSIVO NÃO CORRENTE**

### **Financiamentos Obtidos:**

Estão relacionados com o empréstimo obtido na modalidade de abertura de crédito no montante global de 7.500.000€ com a entidade bancária Santander Totta, pelo prazo de 120 meses, à taxa de juro de 7%, para remodelação do imóvel.

Financiamentos Obtidos	31/12/2015	31/12/2014
<b>Não Corrente:</b>		
Empréstimos bancários	↑ 5 753 869,81	↓ 1 520 278,00
Participantes de Capital	474 000,00	460 000,00
<b>TOTAL</b>	↑ 6 227 869,81	↓ 1 980 278,00

O valor dos juros relativos ao financiamento (Nota 18.9), na conta de exploração, reduziu apresentando um montante de 291.055,41€ face a 353.197,20 € no ano anterior. Enquanto os juros de mora atingiram o valor de 18.434,45 € e, as outras despesas de financiamento atingiram o valor de 36.078,98 €, estas relacionadas com o novo contrato de empréstimo.

#### Passivos por Impostos Diferidos:

Esta rubrica no ano anterior está relacionada com a Reserva de Reavaliação deste ativo no valor de 4.918.272, 42 €, gerando um passivo em impostos diferidos (taxa de 21%), no valor de 1.032.837,21 €. No ano em análise, verificou-se um acréscimo de revalorização no valor de 1.171.341,51 €, o que implicou um aumento de impostos diferidos no valor de 245.981,72 €.

#### Estado e Outros entes Públicos:

O saldo apresentado nas DF's., e 2015 é de 1.645.662 €, o qual apresenta uma redução de 87.743,65 €, quando comparado com o ano anterior, resultado de amortizações referente a pagamentos prestacionais à SS, ocorridos no ano da análise.

### Área E – PASSIVO CORRENTE

#### Fornecedores, Fornecimentos e Serviços Externos e Outras Contas a Pagar

Pela observação à análise comparativa dos saldos da conta de fornecedores e dos saldos de Fornecimentos e Serviços Externos, verificou-se um decréscimo de 16,6% e 2,6% respetivamente. Contrariamente, o saldo de Outras Contas a Pagar sofreu um aumento de 260,4%, comparando com o ano anterior.

	2014	2015	Varição 2015/2014
<b>Fornecedores</b>	939.644	783.629	-16,6%
<b>FSE</b>	1.290.262	1.257.025	-2,6%
<b>CMVMC</b>	898.290	878.161	-2,2%
<b>Outras Contas a Pagar</b>	946.320	3.410.817	260,4%

Ei. (balanço de 31-12-2014) = 100.243,82 € + Compras 842.122, 53 € (balancete 2015)

—

Ef. (balanço 31-12-2015) = 64.205,04 € = **CMVMC = 878.161,31 €**.

Apesar de aumento dos fornecedores de imobilizado, a empresa conseguiu melhorar o seu PMP para 114 dias face a 133 dias apresentado no ano anterior.

#### **Outras contas a pagar:**

Na nossa ótica, a rubrica Fornecedores de Investimento apresenta um saldo elevado no valor de 2.684.587,81 €, estando relacionado com o projeto de investimento em curso na empresa.

#### **Adiantamentos de Clientes:**

Esta foi uma das áreas onde a aplicação de procedimentos analíticos permitiu evidenciar uma significativa alteração do saldo desta rubrica para 1.281.389,12 €, **permitindo ao auditor, através de testes de controlo a algumas transações, verificar a existência e exatidão da documentação.**

#### **Estado e Outros entes Públicos:**

Esta rubrica apresenta um acréscimo de 266.018,65 €, relacionado essencialmente com as dívidas à Segurança Social.



Estado e O. Entes Públicos	31/12/2015	31/12/2014
IRS	↓ 99 106,97	↓ 169 316,65
IVA	↓ 0,00	↓ 586,87
SS	→ 417 082,52	↓ 144 384,35
Outros Impostos	↓ 128 901,28	↓ 64 784,25
<b>TOTAL</b>	<b>↑ 645 090,77</b>	<b>→ 379 072,12</b>

### Financiamentos Obtidos:

Os Empréstimos bancários de curto prazo reduziram significativamente, devido:

Financiamentos Obtidos	31/12/2015	31/12/2014
<b>Corrente:</b>		
Empréstimos bancários	1 210 000,00	3 624 782,36
Descoberto bancário	51 420,34	37 380,44
<b>TOTAL</b>	<b>↓ 1 261 420,34</b>	<b>↑ 3 662 162,80</b>

Consideramos que o saldo apresentado deverá incluir a parte do empréstimo a amortizar no curto prazo, referente à linha PME Investe III.

OUTROS INDICADORES		
Outros Indicadores	31/12/2014	31/12/2015
<u>INDICADORES DE ANÁLISE ECONÓMICA</u>	31/12/2014	31/12/2015
Volume de Negócios	<b>6 470 111,47</b>	<b>6 301 010,42</b>
Total Rendimentos	6 806 944,91	6 646 195,66
Total Gastos	6 716 037,19	6 677 527,56
Resultado Líquido Período	- 771 979,90	- 707 817,93
Rendibilidade Vendas (%)	-11,93%	-11,23%
Rendibilidade dos Capitais Próprios (%)	-29%	-20%
Rendibilidade Ativo (%)	-6%	-4%

Referimos a importância do uso das três técnicas vulgarmente utilizadas no âmbito dos procedimentos analíticos: análise de rácios, análise vertical e a análise horizontal.

**Assim à luz do que foi referido podemos concluir:**

O volume de negócios apresenta no ano de 2015 um decréscimo de vendas de 3%, quando comparado com 2014. Igualmente, a empresa apresenta uma rendibilidade de vendas, capitais próprios e de ativo negativos, o que comprova a sua fragilidade em termos económicos, situação que tem vindo a registar-se em muitos anos económicos conforme podemos avaliar através da rubrica Resultados Transitados.

<u>INDICADORES DE ANÁLISE FINANCEIRA</u>	<b>31/12/2014</b>	<b>31/12/2015</b>
Total Ativo	13 323 139,23	20 055 669,06
Total Passivo	10 673 979,21	16 534 697,02
Total Capitais Próprios	2 649 160,02	3 520 972,04
Liquidez Geral	0,29	0,24
Autonomia Financeira (%)	20%	18%
Solvabilidade (%)	25%	21%

A empresa aumentou o seu ativo em cerca de 50%, devido ao projeto de investimento em curso.

Igualmente, o seu passivo total aumentou 55%, em linha com o ativo, resultante das obrigações geradas pelo já referido investimento, nomeadamente na rubrica de Financiamentos Obtidos no Passivo não Corrente e nas Outras Contas a Pagar, rubrica onde se enquadra os Fornecedores de Investimento. A Liquidez geral passa de 0.29 em 2014 para 0.24, traduzindo um indicador mais frágil, devido ao aumento das responsabilidades de curto prazo.

A Autonomia Financeira apresenta uma performance igualmente mais frágil, atingindo um nível abaixo dos 20%, o que por si só significa a necessidade de reforço de capitais próprios, se possível, pela via de Prestações Suplementares, devido ao facto dos Resultados Líquidos continuarem numa vertente negativa e o ativo ter aumentado significativamente.

A solvabilidade reduziu 4% face ao ano anterior, pois apesar do acréscimo dos Capitais Próprios (devido essencialmente à revalorização das Propriedades de Investimento e aos Impostos diferidos), o denominador que é o Passivo aumentou significativamente cerca

de 55%. Nesta análise conclui-se que também os indicadores financeiros apresentam alguma fragilidade.

<b><u>INDICADORES DE FUNCIONAMENTO</u></b>	<b>31/12/2014</b>	<b>31/12/2015</b>
Prazo Médio Recebimento (dias)--clientes	73	47
Prazo Médio Pagamentos (dias)--fornecedores	133	114
Valor Acrescentado Bruto (V.A.B.)	4 281 559,76	4 165 823,62
N.º Trabalhadores	244	236
Produtividade Líquida do Trabalho (euros)	17 547,38	17 651,80
Meios Libertos (Autofinanciamento)	- 278 714,78	- 214 757,88

Os indicadores de funcionamento apresentam uma melhoria da sua performance, ao nível do prazo médio de recebimentos e do prazo médio de pagamentos, o que por si só representa uma recuperação, embora no caso dos clientes o que aconteceu foi uma correção à posição de 2015, através da utilização do saldo de imparidades.

O número de trabalhadores deste grupo está perto do limite exigido para a manutenção da classificação de média da empresa, que é de 250 pessoas. Apesar do Valor Acrescentado da empresa descer ligeiramente, a produtividade líquida por trabalhador sobe também ligeiramente devido à redução de 8 postos de trabalho na posição de final do ano em análise.

Os Meios libertos apresentam uma melhor performance face ao ano anterior devido à redução do Resultados Líquidos apesar de continuarem negativos.

#### **4. ANÁLISE AO RELATÓRIO DA AUDITORIA/ CERTIFICAÇÃO LEGAL**

A sociedade de Revisores Oficiais de Contas que emitiu a Certificação Legal das Contas da empresa em análise pelo modelo preconizado nas Diretrizes de Revisão/Auditoria 700 e 701, em vigor nessa data.

A opinião emitida pelo auditor neste caso em estudo foi uma opinião modificada com três reservas (qualificada) e uma ênfase.

A reserva referente ao parágrafo 7 deveu-se à ausência de informações sobre os processos judiciais geradas pela falta de resposta do advogado.

No parágrafo 8, o auditor refere a possibilidade da obtenção de uma indemnização de forma a compensar gastos suportados, caso o hotel não seja construído naquele espaço, o que poderá ter impacto negativo nas DF's. Por não ter elementos suficientes, o ROC não conseguiu obter uma prova de auditoria que lhe permitisse elaborar um juízo fundamentado sobre esta matéria que seja material relevante.

A reserva mencionada no parágrafo 9 menciona uma dívida de elevada quantia no montante de 1.014.343€, há uma empresa participada, devido à inatividade desta, o auditor enquadra uma reserva relativamente ao recebimento pendente.

Em relação à ênfase considerada na CLC, teve como objetivo de reforçar que as DF's apresentam de forma verdadeira e apropriada todos os aspetos materialmente relevantes com a exceção das limitações prescritas nos parágrafos 7, 8, e 9.

Para suportar a sua opinião, o ROC deve ter reunido provas de auditoria apropriada e suficiente sobre as asserções às DF's, de acordo com a ISA 315, que são as seguintes:

- A. Asserções sobre classes de transações e acontecimentos relativos ao período de 2015 confirmam: Ocorrência; Plenitude; Rigor; Corte; Classificação.
- B. Asserções sobre saldos de contas no final de 2015 confirmam: Existência; Direitos e Obrigações; Plenitude; Valorização e imputação.
- C. Asserções sobre apresentação e divulgação que confirmem: Ocorrência e direitos e obrigações; Plenitude; Classificação e compreensibilidade; Rigor e Valorização.

Pressupõe-se que essas provas tenham sido obtidas numa base de amostragem e com recurso a um conjunto de procedimentos de controlo que garantam a plenitude do registo de transações e de outros acontecimentos, pelo valor correto e na data em que os mesmos ocorreram.

## **Área A – ATIVO NÃO CORRENTE**

### **Ativos Fixos Tangíveis, depreciações e perdas por imparidade**

No pressuposto que o auditor já detenha conhecimento profundo desta empresa, os procedimentos que poderá ter realizado para a obtenção da prova na rubrica supra mencionada, poderão ter sido:

- Investimento em curso: inspeção física; inspeção documental; análise dos valores imputados; análise às contas de gastos; Aquando da sua conclusão a verificação da sua transferência para a conta de bens de Investimento;
- Análise aos Abates/Alienções: Verificar a adequada aprovação; existência de documento suporte e respetiva contabilização;
- Efetuar testes à valorização;
- Depreciações e Amortizações: Análise dos cálculos (taxa utilizada); adequação face à vida útil; confirmar o início das depreciações se coincide com o ano de entrada em uso;
- Seguros: verificar a existência de adequada cobertura; verificar o cumprimento do princípio da especialização.

Não foram considerados riscos de imparidades.

## **Área B – ATIVO CORRENTE**

### **Inventários**

A análise do auditor sobre esta rubrica incidiu sobre as políticas e procedimentos contabilísticos relacionados com esta área. Os inventários estão mensurados de acordo com o respetivo normativo NCRF 18, neste caso o método utilizado é o custo médio ponderado.

Possibilitando confirmar que os registos contabilísticos refletem o seu valor. Assim, a assistência à contagem pelo ROC constitui um teste de controlo.

Obtenção das listas finais dos inventários e testar a exatidão aritmética, verificar se os totais são coincidentes com os que constam no Balanço.

Verificar se as imparidades foram constituídas adequadamente.

## **Compras**

O estudo, efetuado pelo auditor na presente rubrica, incidiu sobre as políticas contabilísticas, alguns dos testes realizados pelo auditor foram os seguintes:

- Análises mensais às contas de compras e às diversas contas de gastos.
- Elaboração de testes de controlo às compras e às dívidas aos fornecedores, seleccionando dois ou mais meses para realização do teste: um com base no diário de compras e outro com base do diário de bancos.
- Obtenção de listagens dos documentos contabilizados em cada mês e seleção por amostragem dos documentos a testar.

## **Cientes, vendas e prestações de serviço e outros rendimentos**

Nestas rubricas o auditor realizou parte ou todos dos seguintes testes:

- Revisão dos saldos mais significativos, obtendo as respetivas decomposições;
- Análise do balancete e investigar saldos invulgares, saldos credores, contas que não representem valores a receber;
- Circularização de saldos;
- Analisar eventuais problemas de realização;
- Enviar carta aos advogados solicitado as informações relacionadas com as áreas do trabalho de auditoria;
- Avaliação das perdas por imparidade.
- Análises mensais às contas de rendimentos e obter explicações relativamente as principais variações;
- Relativamente a dezembro, testar a adequação da especialização do exercício;
- Realização de testes de controlo às notas de crédito;
- Análise detalhada das transações ocorridas com empresas do grupo que estejam refletidas nas contas de rendimentos.

## **Caixa e Depósitos Bancários**

Os procedimentos especificamente utilizados são:

- Inspeção física das folhas de caixa;
- Análise dos movimentos antes e depois do encerramento do exercício;
- Análise dos movimentos desde a data do balanço a data da contagem;
- Quadro resumo com os saldos das contas e com as variações produzidas;
- Circularização bancária;
- Verificação das conciliações bancárias – análise dos itens pendentes;
- Análise de transferências entre bancos, cheques e depósitos em trânsito.

## **CAPITAL PRÓPRIO**

Nesta rubrica alguns dos procedimentos mais utilizados são:

- Preparar um mapa de análise do movimento ocorrido em todas as contas do Capital Próprio;
- Examinar a documentação de suporte de todos os movimentos ocorridos nas contas do Capital Próprio e concluir sobre a adequação da sua contabilização;
- Verificar se a movimentação das reavaliações efetuadas de acordo com as normas contabilísticas.

## **Área D – PASSIVO NÃO CORRENTE**

### **Financiamentos Obtidos**

Consideramos que a abordagem do auditor passou pela realização de procedimento de revisão analítica.

### **Estado e Outros entes Públicos**

O seu tratamento e divulgação merecem a concordância do auditor, referindo que o acordo efetuado está garantido por hipotecas por alguns bens imóveis.

## **Área E – PASSIVO CORRENTE**

### **Fornecedores e outras contas a pagar**

Os procedimentos tipicamente utilizados são:

- Análise aos balancetes de fornecedores e verificar se estão adequadamente elaborados.
- Investigar saldos invulgares, saldos devedores, contas que não representem valores a pagar;
- Circularização de saldos;
- Verificar se existem compromissos de compra excessivos face à atividade normal da empresa.

### **Adiantamentos de Clientes**

Permitiu evidenciar uma significativa alteração do saldo desta rubrica para 1.281.389,12€. Não tendo verificado nenhuma reserva por parte do auditor.

## **5. ANÁLISE CRÍTICA**

Verificamos que o tratamento contabilístico no que se refere à revalorização das propriedades de investimento não foi o mais adequado, tendo por base Norma Contabilística e de Relato Financeiro n.º 11, parágrafo 36: “Um ganho ou uma perda proveniente de uma alteração no justo valor de propriedades de investimento deve ser reconhecido nos resultados do período em que ocorra”.

O auditor deveria ter solicitado uma reclassificação do movimento referido, conforme norma supra.

## **6. CONCLUSÃO**

A auditoria surge como uma necessidade de garantir uma maior fiabilidade as informações contidas nas DF`s, Esta área tem vindo a ganhar grande importância nas últimas décadas, porque gera confiança aos seus *stakeholders*, pois as informações expostas nas DF`s apresentam uma imagem verdadeira e apropriada das mesmas, são cruciais para a tomada de decisões.

Este trabalho teve como estudo uma empresa do setor hoteleiro. O objeto de análise incidiu sobre a CLC. No exame efectuado pelo ROC às DF`s, foram detectadas três situações que originaram reservas por limitação por âmbito, ou seja, por falta de



informação, o auditor não conseguiu determinar se a materialidade destas operações estariam em causa, assim as DF's poderiam não apresentar uma imagem fidedigna.

Na generalidade, somos da opinião que o auditor cumpriu com as Normas e Recomendações Técnicas da Ordem dos Revisores Oficiais de Contas em vigor nessa data.

## BIBLIOGRAFIA

Alves, J. (2015), *Princípios e prática de auditoria e revisão de contas*. Edições Sílabo, Lisboa.

Alberton, L. (2002). *Uma contribuição para a formação de auditores contábeis independentes na perspectiva comportamental*. (Tese de Doutoramento. Programa de Pós-Graduação em Engenharia de Produção). Universidade Federal de Santa Catarina, Florianópolis.

Assis E., & Alvarenga F., & Lacerda C. (2014), «Relevância e Desafios do Perfil do Auditor Externo: um Estudo de Caso». *SEGeT, XI Simpósio de Excelência em Gestão e Tecnologia, Tema Gestão do conhecimento para a sociedade*. 22, 23 e 24 outubro.

Barboza, R.J. & Araújo, A.F. & Gomes E.D. (2009). “Auditoria: Alguns aspetos a respeito da sua origem”. *Revista Científica Eletrônica de Ciências Contábeis*. São Paulo. ISSN: 1679-3870.

Costa, C.; Martins V. e Neto, E. (2011), «Auditoria e perícia: semelhanças, diferenças e a importância de para validarem os instrumentos da contabilidade». *Revista CEPPG*, Vol.1, N.º 24, pp. 26-36.

Crato, C. (2010), *Qualidade: Condição de competitividade*. Princípa Editora, Lda., Porto.

Guimarães, J. (1998), «Auditoria Fiscal». *Revista de Contabilidade e de Comércio* N.º 217, de fevereiro, Vol. LV, 1º trimestre.

Crepaldi, M. R., & Bianchi V. (2015), «A importância da auditoria interna». *Comunicação & Mercado/ UNIGRAN – Dourados MS*, N.º10, jul-dez, Vol.04, pp. 96-104.

Duarte, L. (2010). *Relatório de Estágio Auditoria Financeira*. (Mestrado em Gestão. Área de Especialização Gestão) Faculdade de Economia da Universidade de Coimbra, Coimbra.

Flozano A., & Silvério F. (2014), «Auditoria interna e sua importância para micro e pequenas empresas». *Revista InterAtividade, Andradina*, N.º2, 2º sem., Vol.2, pp. 131-141.

Grateran I., & Santos A. (2003). «Contabilidade Criativa e responsabilidade dos auditores». *Revista Contabilidade & Finanças* N.º32, de maio/ago., Vol.14. Versão online: ISSM 1808-057X.

Heliodoro, P. (2014). *A mudança de auditor e o relatório de auditoria financeira*. (Tese de Doutoramento. Área de Especialização – Contabilidade) Universidade Aberta, Lisboa.

Johnson, K. &. (2002). Audit – Firm Tenure and the quality of Financial Reports. *Contemporary Accounting Research*.

Reis, T. (2016). Manuel Henriques Pinto SROC Sociedade Unipessoal Lda. (Tese de Mestrado. Área de Especialização Auditoria Empresarial e Pública) Instituto Politécnico de Coimbra, Coimbra.

Pereira A., & Santos E. (2004). «O Parecer dos Auditores sobre Demonstrações Contábeis: uma abordagem sobre parecer-padrão atualmente em vigor no Brasil.» *Revista Administração Online – FECAP*, Vol.5, N.º3, pp. 26-28.



O trabalho e<sup>3</sup> – Revista de Economia, Empresas e Empreendedores na CPLP está licenciado com uma Licença [Creative Commons - Atribuição-NãoComercial-Compartilhável 4.0 Internacional](https://creativecommons.org/licenses/by-nc-sa/4.0/).